

# HØJESTERETS DOM

## afsagt tirsdag den 9. december 2014

**Sag 81/2013**

(1. afdeling)

A

(advokat Poul Bostrup)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten ved advokat Sune Riisgaard)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 18. afdeling den 18. april 2013.

I pådømmelsen har deltaget syv dommere: Poul Søgaard, Jytte Scharling, Marianne Højgaard Pedersen, Jon Stokholm, Michael Rekling, Oliver Talevski og Kurt Rasmussen.

### **Påstande**

Appellanten, A, har gentaget sine påstande.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

### **Supplerende sagsfremstilling**

Skatteministeren har over for Folketingets Skatteudvalg den 19. marts 2010 – ud over spørgsmål nr. 214 som gengivet i landsrettens dom – besvaret spørgsmål nr. 212 af 9. februar 2010:

*"Spørgsmål 212:*

Ministeren anmodes om at redegøre for den problemstilling, der er omtalt i Dagens Medicin ... den 5. februar 2010: "Danske læger mister skattefidus i Norge", herunder:

-Er det korrekt, at SKAT fra 2004 har ment, der var et hul i reglerne, så der hverken skulle betales skat i Norge eller Danmark, når danske læger udførte vikariater i Norge ?

-Hvorfor har Danmark og Norge i så fald ikke lukket dette hul, herunder gennem dansk lovgivning ?

-Er det korrekt, at det med LSR-kendelsen SKM.2009.809.LSR viste sig, at der ikke var et hul, idet Danmark havde beskatningsretten til den pågældende indkomst ?

*Svar:*

Landsskatteretten fandt i sin kendelse, SKM.2004.443.LSR, at indtægterne som lægevikar fra kommuner og vagtlæge var omfattet af den nordiske dobbeltbeskatningsaftales artikel 19, om offentlige hverv, hvilket alt andet lige indebærer, at Norge har beskatningsretten til indkomsten.

En mindre del af lægernes vederlag, som stammer fra patienters egenbetaling, fandt Landsskatteretten var omfattet af artikel 22 om andre indkomster, som Danmark har beskatningsretten til.

SKAT indrettede sin praksis efter Landsskatterettens afgørelse.

Det betyder, at indkomsten fra vikariatet som kommunelæge og vagtlæge som udgangspunkt skulle lempes efter exemptionmetoden i artikel 25, stk. 1b), medens indkomst fra patienternes egen betaling skulle medregnes i den danske skat uden, at der skulle gives nedslag i denne del af indkomsten.

Da Norge selv anser indkomsterne fra vikariatet som kommunelæge og vagtlæge for omfattet af artikel 14 om frit erhverv, har Norge ikke beskattet disse indkomster.

Det er værd at bemærke, at Landsskatterettens kendelse ikke omhandler vikarjobs ved norske hospitaler. Sådanne indtægter anses i Norge for at vedrøre offentlige hverv og bliver beskattet i Norge efter artikel 19 i den nordiske dobbeltbeskatningsaftale.

SKAT startede i 2006, i forbindelse med sagerne om udenlandske kreditkort, en sag om beskatning om af indtægter for lægevikarjob i Norge med udgangspunkt i at udnytte den subsidiære beskatningsret i artikel 26, stk. 2, i den nordiske dobbeltbeskatningsaftale. Den subsidiære beskatningsret går ud på, at hvis den stat, der er tillagt beskatningsretten til en indkomst på grund af sin lovgivning, ikke beskatter indkomsten, så kan den anden stat beskatte indkomsten.

Landsskatteretten når i sin kendelse, SKM.2009.809.LSR, frem til, at Danmark kan udnytte den subsidiære beskatningsret i en sådan situation.

Det må erkendes, at der ikke i perioden 2004-2006 blev taget initiativ til at bringe den subsidiære beskatningsret i anvendelse. Det skete først i forbindelse med undersøgelsen af de udenlandske kreditkort.”

### **Højesterets begrundelse og resultat**

Sagen angår, om A er skattepligtig her i landet af sin indkomst for 2007-2009 fra X i Norge, hvor han periodevis arbejdede som læge.

Som anført af landsretten havde A i 2007-2009 bopæl i Danmark, og han var derfor fuldt skattepligtig her i landet af alle sine indtægter, hvad enten de hidrørte her fra landet eller ikke, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med statsskattelovens § 4.

Spørgsmålet er herefter, om dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande afskærer Danmark fra at beskatte As indkomst fra X i 2007-2009.

SKAT har oplyst, at de norske skattemyndigheder efter intern norsk ret anser indkomsten for næringsindkomst, og at beskatningskompetencen efter de norske skattemyndigheders opfattelse derfor tilkommer Danmark, jf. overenskomstens artikel 14. Som følge heraf finder Højesteret, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke afskærer Danmark fra at beskatte As indkomst fra X i 2007-2009, jf. herved overenskomstens artikel 26, stk. 2, hvorefter Danmark har en subsidiær beskatningsret i tilfælde, hvor Norge ”på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten eller formuen i sin helhed ved beskatningen”.

Højesteret tiltræder, at beskatning af As indkomst fra X ikke er strid med en fast administrativ praksis, selv om de danske skattemyndigheder i en årrække ikke har beskattet en sådan indkomst. De danske skattemyndigheder har ikke herved udvist en passivitet, der kan sidestilles med en positiv afgørelse. Højesteret finder endvidere, at de danske skattemyndigheder ikke har givet A en bindende tilkendegivelse om, at han ikke vil blive beskattet af sin indkomst fra X, eller at han på anden måde har fået en berettiget forventning herom.

Højesteret stadfæster herefter dommen.

### **Thi kendes for ret:**

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 75.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afgivelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.